

УДК: 657.47

ДОСЛІДЖЕННЯ ПИТАННЯ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Гриценко О.І.

STUDY ON IMPROVING THE OPERATING EXPENSES ACCOUNTING

Gritsenko O.I.

Анотація: У статті розглянуто проблеми та напрями удосконалення відображення в обліку витрат операційної діяльності. Проведено аналіз існуючих поглядів науковців, розглянуті основні фактори формування облікової інформації щодо витрат операційної діяльності в сучасних умовах господарювання.

Ключевые слова: витрати, класифікація витрат, витрати обігу, калькуляція, конкурентоспроможність, якість обслуговування.

Annotation. The article examines problems and areas for improvement of operating expenses accounting. There has been analyzed the existing scientific views. Identified the basic factors of formation on the accounting information related to the operating expenses in the current economic conditions/

Keywords: costs, expenses, classification of expenses, circulation costs, calculation, competitiveness, quality of service.

Вступ Розвиток ринкових відносин у вітчизняній економіці становить перед підприємствами нові завдання. Одним з найважливіших чинників зростання ефективності торгівельно-посередницької діяльності є покращення рівня якості обслуговування з одночасним пошуком резервів зниження витрат обігу, що є основним джерелом підвищення рентабельності фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Забезпечення якості обслуговування в умовах ринкової економіки є вирішальною умовою конкурентоспроможності на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Необхідність дослідження витрат є актуальним питанням в сучасних умовах господарювання. Пошук шляхів зниження витрат виробництва слід розглядати як фактор підвищення прибутковості та ефективності роботи підприємств, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі. Тому питанням удосконалення бухгалтерського обліку витрат в економічній сфері науковцями приділялося багато уваги.

Теоретичні та практичні питання якості розглядаються в роботах вітчизняних учених. Такі економісти як М.І.Баканов, С.М.Капелюш, Л.П.Петров, А.М.Фридман, А.А.Макарова та інші головну увагу в своїх роботах приділяли витратам обігу, як суспільно – необхідні витрати засобів виробництва.

У своїх працях Ф.Ф.Бутинець, Л. М. Янчева, Т.П. Остапчук, С.І. Якименко при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що базується на ресурсному розумінні природи господарства, не беручи до уваги інші аспекти. Але враховуючи сучасні тенденції розвитку економіки необхідно розглядати можливості удосконалення обліку витрат з метою підвищення ролі інвестицій в сфері обігу, підвищення конкурентоспроможності та якості обслуговування споживачів.

Метою дослідження є визначення основних напрямів удосконалення обліку витрат операційної діяльності в сучасних умовах господарювання.

Викладення основного матеріала. Сучасна економіка не може існувати без інвестицій як у виробництві, так і в сфері обігу. Завдяки їм оновлюється матеріально-технічна база, нарощуються обсяги виробничої діяльності та впроваджуються нові види діяльності. Але без чіткої структуризації облікової інформації про витрати в контексті забезпечення якості обслуговування розв'язання даної проблеми не можливе.

Діяльність будь - якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування, фасування та реалізацію товарів. Сукупність всіх цих витрат і складає поточні витрати підприємства.

Поняття «витрат» розповсюджене в економічній літературі, проте відсутнє єдина думка щодо визначення їх сутності.

Так П(С)БО 16 «Витрати» визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. В даному визначенні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово - майнового стану підприємства.

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від

22.05.2002р. № 145 поточні витрати підприємства - це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально -- речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів [1].

У свою чергу, в бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов:

- а) зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства, крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками;
- б) визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів тощо);
- в) негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів тощо);
- г) можлива достовірна оцінка суми витрат. Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів.

Такі економісти як: М.І. Баканов і С.М. Капелюш головну увагу приділяли витратам обігу, під якими розумілись суспільно - необхідні витрати живої та уречевленої праці. Таке тлумачення витрат було зумовлено тим, що витрати розглядалися у зіставленні з витратами виробництва з одного боку, та витратами споживання - з іншого, а також з домінуванням економічної теорії К. Маркса щодо економічної природи витрат[2].

Ф.Ф. Бутинець у своїх працях при розгляді витрат визначав їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Відрізняв поняття витрат в бухгалтерському розумінні від витрат в економічному тлумаченні. Так, під економічними витратами розумів «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей яку можна отримати при найбільш вигідному із всіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із всіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати — це тільки конкретні витрати ресурсів [3]. Дане тлумачення базується на ресурсному розумінні природи господарства, не беручи до уваги інші аспекти.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» розглядає організацію обліку витрат та відображення результатів обліку у фінансовій звітності, встановлює основні принципи, організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, первинні облікові документи та регістри [4].

На нашу думку всі перераховані вище дослідники намагаються ввести у визначення сутності витрат всіх аспектів, що супроводжують цю категорію. Вважаємо, що для ефективного управління витратами важливіша їхня класифікація за різними ознаками, які й будуть визначати методичні підходи до регулювання того чи іншого виду витрат.

Так, за словами Є. В. Мниха, «в умовах ринкової економіки виникає проблема не стільки у визначенні витрат, їх розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції і визнання доцільності та досягнення необхідної їх прибутковості. Завдання полягає не в їх мінімізації, а в досягненні такого рівня, за яким їх визнають споживачі та які приносять відповідний прибуток виробникам...» [5].

Даної мети не можливо досягти шляхом підвищення цін, або розширення витрат на маркетинг та рекламу. В теперішній час з'явилась значна кількість підприємств, що пропонують товар, платоспроможний попит на товар став більш стриманим. Для того, щоб збільшити купівельний попит, підвищити конкурентоспроможність або просто вижити, багатьом комерційним структурам необхідно обирати найбільш рентабельні товари для продажу, знижувати ціни на товари у відповідності з платоспроможним попитом покупців. Тільки так можна забезпечити достатній обсяг реалізації та отримати прибуток.

Як правило, одним з шляхів формування в обліку необхідної інформації про витрати операційної діяльності є визначення їх витратою ємкості. В результаті для забезпечення прибуткової роботи комерційним підприємствам необхідно:

- знати суму затрат, що приходяться на кожний вид товару, з тим щоб визначити можливе зниження ціни з обліком затрат по конкретному їх виду;
- відмовитись від використання в комерційному обороті товарів, що не користуються достатнім попитом при конкретній ціні, якщо подальше зниження цін на ці товари неможливе із-за високих затрат по цьому товару;
- встановлювати торгіву націнку диференційовано по кожному виду товарів не нижче затрат на їх реалізацію (якщо це дозволяє попит).

Для цього необхідна калькуляція витрат. Під калькуляцією витрат обігу розуміють обчислення витратою ємкості по групах товарів. Для того, щоб отримати дані про рентабельність товарних груп, крім витратоємкості необхідно також мати інформацію по товарно-груповій дохідності. Обчислення витратоємкості, дохідності та рентабельності товарних груп в цілому складає комерційну калькуляцію.

Таким чином, ринок став нові завдання перед комерційною калькуляцією. Якщо при планово-розподільчій системі калькуляція не могла використовуватись в повній мірі, тоді від неї вимагалось в основному обґрунтування націнок та знижок, регулюємих державою з метою їх відповідності виробничим затратам по кожній з товарних груп.

Для обчислення витратоємкості були розроблені метод коефіцієнтів, метод економіко-математичного моделювання, метод прямого рахунку. При цьому, як свідчать багато чисельні дослідження, всебічна

експериментальна перевірка показала, що метод економіко-математичного моделювання не забезпечує необхідної достовірності. При використанні методу коефіцієнтів в процесі експерименту було виявлено, що рівень витрат був завишеним по одних групах та заниженим по інших, що говорить про непридатність даного методу [6].

Ідею про системний бухгалтерський потоварно-груповий облік витрат обігу вперше обґрунтував М. І. Баканов. Ним були розроблені з необхідним теоретичним обґрунтуванням обліково-розподільчий метод потоварного та потоварно-групового вивчення витрат обігу [6].

Результати досліджень. Методи калькуляції витрат обігу прості за змістом. Вони засновані на розподілі витрат пропорційно питомої ваги тих чи інших показників. Однак по обсягу вони є дуже громіздкими та без використання обчислювальної техніки займають значний обсяг часу. Комерційну калькуляцію можна складати з використанням можливостей «Microsoft Excel».

Разом з цим ми вважаємо, що тільки формування облікової інформації про витрати операційної діяльності в контексті комерційної калькуляції не достатньо для забезпечення ефективної та стабільної діяльності підприємства. Дані питання тісно пов'язані з таким поняттям як витрати на якість обслуговування населення.

Якість обслуговування необхідно розглядати з позиції рівня задоволення населення, що обслуговується запропонованим рівнем послуг та товарів. При цьому одним із способів, у який можна формувати стратегію конкуренції торгового підприємства, є пошук для себе сприятливих покупців та - привернення уваги покупців до функцій товару чи послуги [7].

Витрати на якість обслуговування мають забезпечити найкраще пристосування до задоволення невеликих за обсягом потреб конкретного покупця: можливості зміни асортименту товарів, працювати у зручні для покупця години тощо.

З однієї сторони, обсяг реалізації залежить від витрат на якість обслуговування, оскільки для найбільшого задоволення споживачів необхідно формувати відповідний перелік товарів чи послуг. З другої сторони, від обсягу реалізації залежить в певній мірі обсяг та рівень витрат на якість обслуговування.

Планування витрат на якість обслуговування слід здійснювати методом техніко-економічних розрахунків (стосовно необхідного асортименту продукції) та дослідно-статистичним методом стосовно планування культури економічної організації. [7]

Створення аналітики для подальшого обліку витрат на якість повинне починатися з визначення принципів угруповання. Доцільно в основу організації обліку витрат на якість з метою калькулювання покласти їх цільове призначення, тобто всі витрати розділити на дві групи: витрати на забезпечення якості (основні) і витрати на підтвердження і покращення якості (додаткові).

Перелік статей конкретних витрат на якість обслуговування складається самим підприємством з орієнтацією на процесний підхід, який означає, що якість неможливо забезпечити шляхом перевірки, вона повинна бути закладена у комерційну калькуляцію.

Основні принципи організації обліку витрат на якість полягають в оперативності надання, повноті, достовірності інформації щодо витрат на якість, в забезпеченні гнучкості та економічності надання, обробки даної інформації та представлення її у звітах.

Серед вчених та дослідників немає різких суперечностей стосовно виділення завдань організації обліку витрат. До основних завдань вони відносять своєчасне, повне та достовірне відображення витрат діяльності, їх обробка та надання зведеної інформації щодо витрат у звітах зацікавленим користувачам для прийняття ними рішень [8].

Під час організації обліку витрат на якість необхідно закріпити функції оформлення первинних документів відповідно до вимог забезпечення бухгалтерського обліку витрат на якість за спеціальним бухгалтером, оскільки це формує системне бачення і єднотнісний підхід до оцінки процесів, а також виключає дублювання первинних документів і інформаційних потоків.

Для організації бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності з урахуванням якості обслуговування виділити статті, що дозволять отримати інформацію про витрати на підготовку відповідного асортименту товарів та послуг, дослідження цінового фактору, підвищення кваліфікації персоналу, культури обслуговування і т.д. Виділення даних статей повинне бути узгоджене з економічною природою конкретних витрат та критеріїв їх визнання, оскільки це необхідно для формування інформації по елементах в цілях складання звітності (табл. 1).

До основних принципів організації обліку витрат на якість обслуговування відносять:

- своєчасне надання повної інформації про діяльність підприємства необхідні для оперативного управління, контролю і аналізу витрат на якість обслуговування;
- забезпечення досягнення найкращих результатів облікового процесу витрат на якість з мінімальними витратами коштів, праці та часу на отримання даної інформації;
- дотримання системного підходу, цілісності, всебічності, динамічності, випереджаючого відображення витрат на якість;
- високий рівень організації бухгалтерської служби та роботи облікових працівників, відповідна кваліфікація облікового персоналу в частині обліку витрат на якість;
- здатність і швидкість пристосування до нових вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку витрат на якість, звітності, калькулювання витрат на якість;

– своєчасність, впорядкованість записів з точки зору їх хронологічної послідовності; їх повнота, всебічність, точність, безперервність, економічність, наочність відображення в обліку витрат на якість обслуговування;

– допущення впровадження нових рішень, якщо проведені раніше дослідження не довели на практиці їх доречність і необхідність впровадження принципових змін в організації бухгалтерського обліку витрат на якість на підприємстві одразу після ґрунтового практичного випробування і перепідготовки персоналу.

Таблиця 1

Критерії визнання витрат на якість обслуговування

Критерії визнання витрат відповідно до ПСБО 16 "Витрати"	Критерії визнання витрат на якість
Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)	Витрати здійснюються з метою забезпечення вимог до якості, що пред'являються стандартами, договорами (контрактами), запитами споживачів
Сума витрат може бути достовірно визначена	Сума витрат може бути достовірно визначена на підставі складання комерційної калькуляції
Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.
	Обсяг доходу прямо залежить від рівня задоволеного населення запропонованими товарами та послугами

Існуючий рівень організації обліку, на нашу думку, не здатний задовольнити всі вимоги щодо обліку витрат на якість продукції та надати необхідну інформацію у повному обсязі. Тому кожне підприємство, яке впроваджує систему суцільного управління якістю повинно розробити власну методику бухгалтерського обліку витрат на якість та забезпечити його ефективну організацію. Це дасть можливість підвищити ефективність діяльності підприємства, якість її продукції та рівень конкурентоспроможності та рівень рейтингу серед інших підприємств.

Планування та облік витрат на якість мають здійснюватися в рамках системи суцільного управління якістю та бути інтегрованою з нею. Саме це дасть можливість комплексного управління якістю продукції, враховуючи економічні та витратні аспекти.

Висновки. Витрати обігу є суспільно необхідними затратами, що забезпечують високу культуру торгового обслуговування населення. Витрати на якість обслуговування - складна економічна категорія, і здебільшого нинішні методи обліку і звітності не дозволяють безпосередньо й точно виокремити такі витрати підприємницьких структур. Для цього необхідно провести конкретний і детальний (емпіричний) аналіз структури витрат та її елементів.

У зв'язку з цим важливе значення має постійне удосконалення методики класифікації, планування та відображення в обліку витрат підприємства від операційної діяльності, оскільки саме ці витрати займають найбільшу питому вагу у фінансово-господарській діяльності підприємства.

В основі основних підходів до обліку витрат на якість обслуговування має бути концепція комерційної калькуляції, що є основою побудови системи управлінського обліку витрат на якість на підприємстві, що дозволяє забезпечувати фахівців необхідною інформацією для планування, аналізу і контролю, а також стати основою в ухваленні рішень з питань вдосконалення якості.

Застосування комерційної калькуляції дозволить також обґрунтувати використання позик на закупівлю тих чи інших товарів з точки зору їх кредитоспроможності та відшкодування.

Оскільки від величини витрат залежить прибутковість підприємства, то ефективне управління витратами і, зокрема, витратами на якість, яке передбачає мінімізацію їхньої загальної величини є надзвичайно важливим. Тож, систему управління витратами на якість потрібно впроваджувати на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених завдань.

Отже, сутність витрат діяльності підприємства, в бухгалтерському обліку, виражається через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово – майнового стану підприємства, класифікація витрат дає змогу виявляти допущені прорахунки у формуванні їх, прогнозувати на перспективу, забезпечувати ефективний контроль їхньої доцільності.

Л і т е р а т у р а

1. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [Електронний ресурс]/ Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=989> - Назва з екрана.
2. Борисов, А. Б. Большой эконоический словарь [Текст]: Борисов А. Б. Большой эконоический словарь: Изд. 2-е переработанное и дополненное. — М: Книжный мир, 2007. - 860 с. - ISBN 455-4556-779-8
3. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. [Текст]: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За редакцією Ф. Ф. Бутинця - 5-е вид., доп. і перероб. - Житомир: ІІІ «Рута», 2003. - 726. - ISBN 966-8059-22-0

4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 09.02.2006, ВВР, 2006, N 26, ст.210 [Електронний ресурс] / Сайт «Правові системи НАУ» – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.271.0>. – Законодавство України
5. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних; вид. 2-ге, перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
6. Баканов М. И. Рентабельность торговли и резервы ее повышения. - М.: Экономика, 1976.-С. 137, 135
7. Гриценко, О.І. Проблеми організації планування витрат на якість обслуговування [Текст] / О.І. Гриценко // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Тернопіль. - 2012. - № 10 (36). - С. 286-289
8. Пархоменко В. М. Організація бухгалтерського обліку витрат на якість [Електронний ресурс] Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/24.pdf.

References :

1. Methodical guidelines on the formation of the costs and the order of their planning in trading activities. Access: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=989>.
2. A. Borisov. Large economic dictionary. 2nd edition. Moscow: Knizhny mir, 2007. 860 p. ISBN 455-4556-779-8.
3. F. Butynets. Financial accounting: Textbook for students majoring in "Accounting and Audit" of higher educational institutions. 5th ed. Zhytomyr: "Ruta", 2003. 726 p. ISBN 966-8059-22-0.
4. Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reports in Ukraine" 09.02.2006. N 26, P.210. Access: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.271.0>.
5. E. Mnykh. Economic analysis: textbook. 2nd ed. Kyiv: Tsentr navchalnoi knygy, 2005. 472 p.
6. M. Bakanov. Profitability of trade and reserves for its increase. Moscow: Economy, 1976. P.137, 135.
7. O. Grytsenko. Problems of planning costs for quality of service. Innovative Economy. Ukrainian scientific-production journal. Ternopil, 2012. № 10 (36). P. 286-289.
8. V. Parkhomenko. Organization of quality costs accounting. Access: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/24.pdf.

Гриценко Е.И. Исследование вопросов усовершенствования учёта расходов операционной деятельности.

Аннотация В статье рассмотрены проблемы и направления усовершенствования отражения в учёте расходов операционной деятельности. Проведен анализ существующих взглядов ученых на её содержание, рассмотрены основные факторы формирования учётной информации про расходы в современных условиях хозяйствования. При этом рассмотрена необходимость расчета расходоемкости и составления коммерческой калькуляции, отражения в бухгалтерском учёте расходов на качество обслуживания. Проанализированы возможности и принципы организации учёта расходов на качество обслуживания.

Ключевые слова: расходы, классификация расходов, издержки обращения, калькуляция, конкурентоспособность, качество обслуживания.

Інформація про автора: Гриценко Олена Іванівна, кандидат економічних наук, доцент, Доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ», адреса електронної пошти: elen-ivanovna@mail.ru.

Гриценко О.І. Дослідження питання удосконалення обліку витрат операційної діяльності / О.І. Гриценко // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – Луганськ. – 2014. – № 2 (209). – С. 61-66.